

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri als Vorsitzenden, den Richter Ri2 als beisitzender Richter, SenLR1 als fachkundiger Laienrichter und SenLR2 als fachkundiger Laienrichter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 14. September 2012 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 6. September 2012, StNr. ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 18. Juni 2010 erließ die belangte Behörde erstmalig den Einkommensteuerbescheid für 2008.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2012 informierte das Finanzamt Salzburg-Land das Finanzamt 9/18/19 Klosterneuburg darüber, dass Herr ***Bf1*** (im Folgenden kurz Beschwerdeführerin = Bf.) € 102.094,62 nachzuversteuern habe. Begründend wurde folgendes ausgeführt:

„Der Bf. war Aktionär der Ges.1. Lt. Einbringungsbilanz zum 31.08.2001 betrugen die Anschaffungskosten € - 102.094,62. Diese negativen Anschaffungskosten wurden nie durch Gewinne ausgeglichen. Nach dem Konkurs der Ges.1 wurde diese mit 15.03.2008 von Amts wegen gemäß § 40 FBG gelöscht. Gem. § 31 EStG 1988 (Beteiligungsausmaß mind. 1%) bzw. gem. § 20 Abs. 6 UmgrStG (Beteiligungsausmaß unter 1%) sind in diesem Fall in Höhe der seinerzeitigen negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte zu versteuern. Der Überschuss gilt mit dem Tag der Löschung der Firma im Firmenbuch als realisiert.“

Am 20. Juli 2012 erließ die belangte Behörde den Wiederaufnahmebescheid betreffend die Einkommensteuer 2008 mit folgender Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Der daraufhin ergangene Einkommensteuerbescheid vom 20. Juli 2012 enthielt folgende Begründung:

„Lt. Einbringungsbilanz der Ges.1 betrugen Ihre Anschaffungskosten zum 31.8.2001 € - 102.094,62. Diese wurden nie durch Gewinne ausgeglichen. Durch den Konkurs der Ges.1 ist das negative Kapitalkonto in Höhe von € - 102.094,62 zu versteuern.“

Daraufhin erhob der Bf. am 24. August 2012 Berufung gem. § 243 BAO gegen den Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheid 2008. Begründend führte der Bf. folgendes an: „Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 wird ausgeführt, dass „Lt. Einbringungsbilanz der Ges.1“ die Anschaffungskosten unseres Mandanten „zum 31.8.2001 € - 102.094, 62“ betrugen. Da diese „nie durch Gewinne ausgeglichen“ wurden und die Ges.1 in Konkurs verfallen ist, wäre „das negative Kapitalkonto in Höhe von € - 102. 094, 62 zu versteuern“. Angesetzt wurden ohne nähere Begründung positive Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen in der Höhe von € 102.094,62.

Hierzu ist vorab darauf zu verweisen, dass über das Vermögen der Ges.1 am 12.11.2004 der Konkurs eröffnet wurde, die Gesellschaft aufgelöst und das Unternehmen umgehend geschlossen wurde. Im Firmenbuch erfolgte die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit am 15.3.2008, nachdem dem Firmenbuch vom Konkursgericht die Konkursaufhebung nach Schlussverteilung mitgeteilt wurde.

Gemäß § 31 Abs 2 EStG idF StRefG 1993 gilt der Untergang von Anteilen aufgrund einer Liquidation (Auflösung) oder die Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Beteiligungsausmaß als Veräußerung und führt somit zu einer Besteuerung nach § 31 EStG. Im § 31 Abs 3 EStG idF BGBl I 2004/180 wird normiert, dass in diesem Fall als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem „Abwicklungsguthaben“ einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen ist.

Im konkreten Fall sind die anlässlich der Einbringung unserem Mandanten gewährten Anteile an der Ges.1 nach Abschluss des Insolvenzverfahrens untergegangen. Da unserem Mandanten

kein „Abwicklungsguthaben“ im Sinne des § 31 Abs 3 zweiter Teilstrich EStG zugeflossen ist, kann sich unseres Erachtens auch kein Überschuss der Einnahmen über die negativen Anschaffungskosten und Werbungskosten und somit auch kein Veräußerungsgewinn gemäß § 31 EStG ergeben. Dies kann aus mehreren Blickwinkeln heraus begründet werden:

Der Begriff „Abwicklungsguthaben“ im Sinne des § 31 Abs 3 zweiter Teilstrich EStG setzt den Zufluss eines Restvermögens voraus (siehe Wiesner/Schwarzinger UmS 74/28/01, SWK 2001, 1099), was im konkreten Fall nicht geschehen ist.

Zum Zeitpunkt der Einbringung muss ein positiver Verkehrswert vorgelegen haben, da ansonst kein Anwendungsfall des Art III UmgrStG vorgelegen wäre und es aufgrund des § 6 Z 14 lit b EStG im Jahr, in das der Einbringungsstichtag fällt, zum einlagebedingten Aufdecken allfälliger vorhandener stiller Reserven kommen würde (siehe Wiesner/Schwarzinger, UmS 30/3/01, SWK 2001, 84). Die steuerliche Unbeachtlichkeit der einbringungsbedingten negativen Anschaffungskosten erscheint daher völlig systemkonform, zumal von unserem Mandanten im Jahr 2001 positives Vermögen übertragen wurde.

Die Intention des Gesetzgebers im Zusammenhang mit dem § 31 EStG zielt auf die Sicherung der Einmalbesteuerung von Gewinnen der Kapitalgesellschaft ab. Nicht ausgeschüttete Gewinne, die zu keiner Besteuerung auf Empfängerebene führen, werden bei der Veräußerung bzw Liquidation erfasst (siehe zB Qantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 31, Tz 1). Bei der Ges.1 bestehen keine von der Körperschaft erwirtschafteten und nicht versteuerten Gewinne, weshalb für eine Besteuerung nach § 31 EStG kein Spielraum bleibt.

Die Begründung im angefochtenen Einkommensteuerbescheid ist überdies insofern völlig unschlüssig, da nach der Einbringung des Mitunternehmeranteils in die Ges.1 ein von der Abgabenbehörde offensichtlich geforderter Ausgleich der negativen Anschaffungskosten durch Gewinne aufgrund des Vorliegens einer Kapitalgesellschaft und entsprechender Einkünfte aus Kapitalvermögen und mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft überhaupt nicht mehr möglich war.

Als weiteres Argument kann vorgebracht werden, dass im Fall einer Umwandlung der Ges.1 (ohne Konkurs) die negativen Anschaffungskosten des vor der Umwandlung erworbenen Anteils an der umgewandelten Kapitalgesellschaft ebenfalls keinerlei Relevanz mehr gehabt hätten (siehe hierzu zB BMF-Erlass vom 3.11.1997, GZ 06 8621/1-IV/6/98, SWK 1998, 739 sowie BMF, 15.7.2003, ÖSIZ 2003, 449f). Es ist kein Grund erkennbar, warum eine Beendigung der Gesellschaft ohne vorangegangener Umwandlung (etwa im Wege eines Konkurses) steuerrechtlich zu einem anderen Ergebnis führen soll. Auch aus diesem Blickwinkel ist die bereits aus dem Gesetzeswortlaut ableitbare Nichterfassung der gegenständlichen negativen Anschaffungskosten systemkonform.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2012 hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, dass der Bescheid aufzuheben war, da keine neuen Beweismittel oder Tatsachen genannt wurden, sondern lediglich der Gesetzestext widergegeben wurde.

Mit Zurückweisungsbescheid vom 4. September 2012 teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, dass aufgrund der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Einkommensteuerbescheid aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei und eine Berufung gegen eben solchen daher nicht zulässig wäre.

Am 6. September 2012 erließ die belangte Behörde erneut einen Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 mit folgender Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden. Dem Finanzamt wurde im Mai 2012 eine Kontrollmitteilung vom Finanzamt Salzburg-Land übermittelt aus der hervorgeht, dass Sie Aktionär der Ges.1 waren und die Anschaffungskosten der Beteiligung laut Einbringungsbilanz zum 31. August 2001 € - 102.094,62 betrugen. Diese negativen Anschaffungskosten wurden nie durch Gewinne ausgeglichen. Nach dem Konkurs der Ges.1 wurde diese mit 15. März 2008 amtswegig gelöscht. Da gemäß § 31 EStG 1988 (Beteiligungsausmaß mind. 1%) bzw. gemäß § 20 Abs 6 UmgrStG (Beteiligungsausmaß unter 1%) in diesem Fall in Höhe der seinerzeitigen negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte zu versteuern sind, war das Einkommensteuerverfahren 2008 wieder aufzunehmen.“

Der ebenfalls am 6. September 2012 ergangene Einkommensteuerbescheid 2008 bezog den Betrag iHv € -102.094,62 als Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen zur Berechnung der gesamten Einkünfte mit ein.

Mit Schreiben vom 14. September 2012, eingegangen am 18. September 2012 erhob der Bf. erneut Berufung gegen die neu ergangenen Bescheide und begründete diese vollinhaltlich mit den Ausführungen in der Berufung vom 24. August 2012.

Am 24. September 2012 wurde die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 19. August 2021 wurde das Finanzamt aufgefordert, zur Beschwerde des Beschwerdeführers Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom

2. September 2021 vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht der Einkommensteuerrichtlinien in der Fassung vom 14.12.2011, Rz. 6671, wie in der Bescheidbegründung. Darüber hinaus verwies es auf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 5.2.2015, RV/7100301/2013. Am 6.12.2021 wurde dieses Schreiben inhaltlich dem Vertreter des Bf. zur Kenntnis gebracht.

Am 06.12.2021 erstattete der Bf. mittels Fax einen sich gegen die Wiederaufnahme wendenden Schriftsatz. Der Bf. beantragte, der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 mangels Angabe eines Wiederaufnahmegrundes stattzugeben. Da hierdurch auch der bekämpfte Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand entfernt würde, erübrige sich gegenwärtig eine weitere inhaltliche Stellungnahme zur verfahrensgegenständlichen Problematik der Versteuerung eines negativen Kapitalkontos bzw. der Berücksichtigung von negativen Anschaffungskosten im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung nach Konkursaufhebung und amtswegiger Löschung.

Im Rahmen der am 09.12.2021 stattgefundenen mündlichen Verhandlung vor dem Beschwerdesenat trug der Vorsitzende zunächst den Sachverhalt vor. Die Parteien führten zunächst aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

Dem steuerlichen Vertreter der Bf. wurde im Wiederaufnahmeverfahren ein Schreiben des FA Salzburg Land vom 24.05.2012, die Einbringungsbilanz zum 31.08.2001 der Ges.1 sowie der Einbringungsvertrag (Seite 1), jeweils in Kopie übergeben.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge, wurde das Beweisverfahren geschlossen und zog sich der Senat zur Beratung zurück.

Nach seinem Wiedererscheinen verkündete der Vorsitzende gemäß § 277 Abs. 4 BAO den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bf. war Aktionär der Ges.1. Lt. Einbringungsbilanz zum 31.8.2001 betrugen die Anschaffungskosten € - 102.094,62. Diese negativen Anschaffungskosten wurden nie durch Gewinne ausgeglichen. Nach dem Konkurs der Ges.1 wurde diese mit 15.3.2008 von Amts wegen gemäß § 40 FBG gelöscht.

Gemäß § 31 Abs.1 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch

Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, so tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war.

Gemäß Abs.2 leg.cit. gelten als Veräußerung auch

1. der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung und

2.

Gemäß Abs.3 leg.cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (Abs. 1) oder dem Abwicklungsguthaben (Abs. 2 Z 1) oder dem gemeinen Wert der Anteile (Abs. 2 Z 2) einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

...

Gemäß Abs.5 leg.cit. sind Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

Zu den steuerpflichtigen Einkünften gehört auch der Überschuss, den ein Gesellschafter unabhängig vom Beteiligungsausmaß bei Auflösung oder Umwandlung einer Körperschaft außerhalb des UmgrStG erhält. Kommt dem Anteilsinhaber auf Grund der Liquidation der Kapitalgesellschaft tatsächlich nichts zu, liegt insofern ein Ergebnis im Rahmen der Einkunftsart des § 31 EStG 1988 vor, als jedenfalls die positiven Anschaffungskosten der untergehenden Anteile (im Rahmen des § 31 Abs. 5 EStG 1988 beschränkt) als Verlust abgezogen werden können. Dementsprechend muss ein Ergebnis im Rahmen der Einkunftsart des § 31 EStG 1988 vorliegen, wenn die Anschaffungskosten durch vorangegangene Umgründungsvorgänge im Sinne des UmgrStG negativ sind. In diesem Fall ergeben sich in Höhe der negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte. Der Überschuss oder Verlust gilt dabei mit dem Tag der Löschung der Firma im Firmenbuch als realisiert.

Die Literatur (vgl zB Doralt/Kempf, EStG 8. Lfg § 31 Rz 146; Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG 2011 § 19 Rz 259) vertritt überwiegende die Ansicht, dass das Fehlen eines Abwicklungsguthabens aufgrund Insolvenz rechnerisch nur bedeutet, dass einem Abwicklungsguthaben von null der negative Anschaffungskostenbetrag gegenübergestellt wird, sodass die Einkünfte betraglich den negativen Anschaffungskosten entsprechen.

Auch wenn der Wortlaut „Abwicklungsguthaben“ mangels Vorliegens eines Liquidationserlöses als Synonym für Abwicklungsguthaben durchaus dafür spricht, dass es mangels eines tatsächlichen Abwicklungsguthabens entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes auch keinen Überschuss der Einnahmen über die negativen Anschaffungskosten geben kann (vgl Wiesner/Schwarzinger, UmS 30/3/01, SWK 2001, S 84) und man auch einwenden kann, dass es im Fall des insolvenzbedingten Untergangs des Anteils zu keinerlei Zufluss einer Einnahme kommt, sodass die Grundvoraussetzung der Steuerpflicht im außerbetrieblichen Bereich, ein

Zufluss im Sinne des § 19 EStG, nicht erfüllt ist, ist aus teleologischer und systematischer Sicht (Sicherstellung der zweiten Besteuerungsebene bei Körperschaften) die Steuerpflicht nach § 31 EStG vertretbar und verständlich (vgl. Hirschler/Sulz/Oberkleiner in BFG Journal 2015, 223).

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision an den VwGH ist zulässig, weil zur Auswirkung negativer Anschaffungskosten einer Beteiligung im Zuge der Liquidation eine höchstgerichtliche Rechtsprechung fehlt.

Wien, am 30. Dezember 2021